

# 我国政府资产管理难题分析及其应对策略

厦门大学管理学院 / 会计发展研究中心 张国清

【摘要】政府资产是提供公共产品和公共服务的物质基础,能够支持经济社会等全面发展,也是财政收入的来源渠道之一。加强政府资产管理,着力构建覆盖全面的政府资产管理体系,对于全方位推动我国财政预算管理、完善权责发生制的政府综合财务报告制度、提高政府债务管理水平、助力国家治理体系和治理能力现代化建设等具有重要的意义。然而,当前我国政府资产管理还存在碎片化管理、家底不清、效率低下、浪费甚至流失以及法律规章建设滞后等问题。文章基于经验资料,分析我国政府资产管理存在的问题,提出了改进政府资产管理的政策建议,并提出需要地方政府层面协调解决的政府资产管理事宜,以期有利于改进我国的政府资产管理,提升国家治理能力。

【关键词】国家治理; 政府资产管理难题; 政府资产管理框架; 政府资产会计与财务报告

【中图分类号】F81 【文献标识码】A 【文章编号】1004-5937(2017)05-0002-07

## 一、导言

政府资产是由政府拥有、占有、使用或者控制的,预期将导致未来经济利益或服务潜能流入政府的资源<sup>[1]</sup>,在我国划分为行政事业性政府资产、经营性政府资产和资源性政府资产。政府资产是提供公共产品和公共服务的物质基础,是公职人员工作、企业生存发展和市民活动等的重要场所,是政府形象的一种映射,是一个地区经济发展、社会福祉、文化进步和生态文明的催化剂。政府资产管理是一种宽泛的职能,包括决策、对购置进行的计划和控制、使用、保护、处置等结构化的程序,目的是最大化资产服务提供潜能和利益,最小化整个生命周期的相关风险和成本。有效的资产管理在公共部门中是重要的,因为它能够增加公共主体所能够获得的资源。综观国内外,人们已经认识到更好的政府资产管理能够带来财务上的回报。一般而言,政府资产管理的两个目的是提供公共产品和服务,以及支持经济社会等全面发展和作为财政收入的来源渠道之一。政府资产管理改革的动力,很大程度上来源于面临严峻的财政压力和有限的财政收入来源,意识到政府资产蕴藏着巨额财富、通过优化政府资产管理能够节约成本或者从政府资产筹集更多收入,尽力从已经拥有的政府资产中获得更大的经济价值。

党的十八届三中全会指出,财政是国家治理的基础和重要支柱。从财政管理看,预算属于增量资金,资产则属于存量,用好增量、盘活存量是财政管理的重要职责。在当前

我国经济社会发展进入新阶段,改革进入攻坚期和深水区的宏观背景下,全面加强政府资产管理,着力构建覆盖全面的政府资产管理体系,是深化财政管理的重要举措,对于全方位推动我国财政预算管理、完善权责发生制的政府综合财务报告制度、提高政府债务管理水平、助力国家治理体系和治理能力现代化建设等都具有重要的意义,是摆在我们面前的一项重要而紧迫的任务<sup>[2]</sup>。当前,除企业国有资产和行政事业单位占有使用国有资产初步形成管理框架外<sup>[3]</sup>,部门、单位和国有企业代表政府经手管理的公共基础设施、政府储备物资、自然资源资产等经管资产尚未纳入政府资产管理范畴。政府资产管理还存在“九龙治水”、碎片化管理、家底不清、浪费甚至流失以及法制建设滞后等诸多问题,这对全面加强政府资产管理造成巨大挑战。财政部资产管理司自2014年9月成立以来,从加强财政部第35号和第36号文的执行、实施政府资产报告试点、行政事业单位资产清查等若干方面加强政府资产管理,并且“建立政府资产报告制度、建立权责发生制政府综合财务报告制度”已经写入了十三五规划纲要,这些都彰显出政府资产管理的重要性、紧迫性。笔者参与了政府资产管理实践,通过参加政府资产清查工作、进行实地调研和访谈、参加有关的座谈会、参与政府资产报告试点工作等,了解了当地政府资产管理状况。本文基于这些经验资料有针对性地分析了我国政府资产管理存在的问题,提出了改进政府资产管理的政策建议,并提出需要地方政

【基金项目】国家自然科学基金面上项目“国家治理情境下政府综合财务报告体系构建”(71473211)、“财务报告内部控制审计:强制抑或自愿?”(71372075)、教育部人文社科重点研究基地重大项目“公共部门财务治理问题研究”(14JJD630003)、全国会计科研课题重点项目“政府综合财务报告制度的构建与执行研究”(2015KJA005)、国家自然科学基金青年项目(71002045)、福建省高校新世纪优秀人才支持计划项目

【作者简介】张国清(1976—),男,江西崇仁人,博士,厦门大学管理学院教授、博士生导师,研究方向:公共财务与政府会计、内部控制与审计、环境信息披露

府层面协调解决的政府资产管理事宜,以期有利于改进我国的政府资产管理。

## 二、政府资产管理问题分析

第一,政府资产的碎片化管理。当前,诸多政府机构或其他主体(例如各级财政部门、各级国资委、各级机关事务管理局、各级各类行政事业单位及其主管部门、各级各类国有企业)涉及政府资产的管理、融资和使用等,政府资产的管理就变得支离破碎,任何一个管理主体都没有掌握政府资产管理的全景图。资产管理的支离破碎意味着缺乏一个集中式的资产管理权威部门。许多政府部门执行公共固定资产管理,每个政府部门都使用和控制政府拥有、租赁总资产中的一部分,拥有、控制、管理、使用、处置政府资产的单位/部门很多,拥有的权力各异。政府资产管理整体战略、政策和规则的缺位,加剧了这种碎片化管理。即使由一个政府机构来制定政府资产管理政策,也缺乏有效的机制来确保其他的政府机构执行该政策。从实务角度,政府资产的碎片化管理意味着,与政府资产管理效率或效果不相关的标准把政府资产分割成很多组合,并且以相互独立的方式管理这些政府资产组合(政府资产类别)。例如,某市的公共基础设施,涉及到住建、交通运输、水利等部门,但是这些部门综合在一起并不能形成该市公共基础设施的清单,更不用说对公共基础设施进行综合性的战略管理。公共停车场分散在很多政府部门管理,缺乏全市停车场的清单和统一管理。

第二,缺乏管理政府资产所需要的信息。全面、系统、完整的政府资产记录信息,是合理的政府资产管理实务的基础和路径。目前,进入行政事业单位会计系统,并在“行政事业资产管理系统”中进行网络化信息收集、处理的主要资产类别包括流动性资产、长期投资、部分固定资产、部分在建工程、少部分无形资产、政府储备物资等,而所有的公共基础设施、代建的财政投融资项目建设形成的政府资产、行政事业单位代管的政策性房产,既没有在行政事业单位会计系统中核算,也没有进入行政事业资产管理系统。国有企业中的政府权益作为经营性政府资产,相关的信息可能在国资委有。而资源性政府资产,比如各种自然资源、公共资源,可能有些部门收集了部分相关信息。总体而言,政府资产分散记录在各个地点和各种政府机构,还有一些政府资产没有记录或记录不完整,记录在资产负债表中或表外,或者在预算单位或预算外单位(使用者)的分析性记录文件中。现行资产记录系统中,资产的实物状况、利用效率等信息缺乏,特别缺乏的是可靠的财务信息。有必要整合政府资产记录系统,建立完整的、与政府资产组合相关联的管理信息系统。

第三,进入政府资产管理视野的资产类别较狭窄。目

前,更多强调和有限考虑金融性资产的管理,非金融资产项目被认为不可变现、在很多情形下不能产生收入,甚至为了完好保存、保护只会发生现金流出。同时,政府资产的定义存在误解,没有恰当地对政府资产进行分类,这也导致哪些资产、资源应当纳入管理范畴还缺乏规范。例如,公益服务性政府资产(包括公共基础设施、国防资产、文化文物资产、公租房、公房、保障性住房等)、资源性政府资产(包括自然资源和公共资源等)、绝大部分经营性政府资产(企业国有权益)、信托资产(政府不是所有者但承担信托责任,包括住房公积金、社会保障基金等)还未纳入政府资产管理系统,未进行统一、科学、规范的管理。例如,政府的很多房产未纳入固定资产信息系统,资产账面价值及变动情况均无记录,资产使用情况只靠人工方式登记,游离于固定资产财务管理之外,容易造成房产资源的闲置、管理疏忽和低效使用。

第四,政府资产会计处理与财务报告实务不利于政府资产管理。政府资产管理与政府资产的会计处理和财务报告实务有千丝万缕的联系,因为它所需要的资产财务信息必须来自政府会计系统,否则就只能依赖不可靠的估价信息或实物信息等。但是,当前的政府预算会计主要基于现金制,核算的政府资产很有限<sup>[4]</sup>。例如,文化文物资产、公共基础设施、动植物、在建工程最近两年才成为会计核算的对象,一些行政事业单位由于历史成本资料的缺乏、没有合适的估价模型等,导致“文物和陈列品”科目的金额很低、“公共基础设施”和“动植物”科目的会计核算要求并未得到广泛落实<sup>[5]</sup>。很多政府单位管理着诸多公共基础设施,未入单位大账的原因可能包括,已竣工交付使用但未办理决算移交,历史成本等数据缺失无法入账,还在代管、代建单位的账上;对于很多的政府不动产,缺乏有关的估价原则,也缺乏合格的专业人士来管理估价过程;同样是土地使用权,有些单位在无形资产中记录,有些则在固定资产中记录,固定资产的折旧未统一计提,阻碍了政府资产清查与资产管理,很多类别的政府资产既未进入行政事业单位的资产负债表,也未以非财务信息的形式予以报告,导致无法为政府资产管理提供财务和非财务信息。

第五,政府资产在经济上的低效。政府资产在经济上的低效(包括实物上和经济上的使用不足、低效率的维护和修理等),源于这样一个基本理念——一个政府所持有的资产(特别是不动产)是“免费的物品”,它们由纳税人所有,不会受制于私人部门普遍使用的经济理性<sup>[6]</sup>,并且,鉴于政府资产的公共产权属性,我国“实行国家统一所有,政府分级监管,单位占有、使用”的政府资产管理体制。占有或使用这些资产的部门通常持有永久权利的态度,不需要相关的租赁等安排。在这种情形下,政府难以划拨资金来维护和修理政府资产,因为政府资产项目绩效的改进不可



能或难以度量。不断地缺乏维护保养会使得不动产变成事实上的政府负债。低效的一个表现是,大量的政府资产闲置或使用不足。尽管政府不再需要这些资产,但是由于政府资产被看作“免费的物品”,并且政府的任何财务报表都不强调政府资产的持有成本,所以没有动机或财务上的利益去清理这些资产。低效的另外一个原因是,几乎不考虑一项政府资产的真实持有成本和机会成本。通过持有闲置的资产,政府放弃了财务上的利得并承担机会成本。一方面,政府为了维护没有使用的设备而发生年度费用。另一方面,租赁或处置这些资产所能够带来的收入流失了。政府倾向于持有不动产,因此不能增进经济或社会福利。公共预算上的机会损失经常源于不能充分利用政府资产。一些决策可能源于政治上的动机,有一些决策反映了管理上的无能或腐败,还有一些反映了在这方面未达成一致——允许市场在多大程度上决定政府资产的用途。低效的情形包括地段好的土地用来存放政府的设备或堆积废物,以大大低于市场行情的价格将政府资产出租给私人。最后,政府资产延迟的维护和修理是常态。该问题部分可归因于政府会计实务和资产负债表上没有确认真实的折旧。总之,政府资产不能看作免费的物品了,应当更加重视政府资产管理、使用中的经济效率。

第六,政府资产管理缺乏透明度和问责机制。政府资产管理过程中缺乏透明度和问责,是普遍的问题。没有公开政府资产购置、使用、处置等管理流程的有关信息。政府资产可疑的交易、内部转让、职权的滥用等,几乎是政府不动产交易的基本要素。政府不动产交易经常涉及到大额的资金,通过不受监督、约束的政治程序授予租赁、开发或转让权等,就能够创造财富。政府不动产交易中的透明度改革远远滞后于政府采购中的透明度改革(已经有书面的程序和强制性的竞标来降低政府采购腐败的范围)。政府的一些行政部门经常强烈反对在政府不动产交易中引入竞争程序和机制。一些政府资产的处置、出售,并非是政府资产管理优化的结果,不能够最大化政府预算的长期、战略性福利。政府资产管理程序中缺乏对相关管理人员的问责机制,很可能导致低效的管理。例如,一些行政事业单位存在未经批准出租、出借政府资产的情况,租金偏低。一些事业单位存在资金长期挂账,实际上很可能是对外投资,但投资情况没有规范的问责程序。

第七,缺乏统一、科学、规范的政府资产管理框架。尽管根据财政部第35号和第36号文等相关政策文件,某些政府或主管部门已经制定了一些政府资产管理制度,但是仍然缺乏统一、科学、规范的政府资产管理框架。这种框架的缺位,会导致政府缺乏合理的资产管理实务所必备的基本要素,比如资产管理战略的清晰陈述、财务绩效分析、不动产及不动产组合的积极管理,资产的记录和处理每项资

产相关的收入、费用的会计程序,政府资产管理所需要的知识、技能等,进而导致的缺陷包括:(1)政府资产的收入、支出管理通常由不同的部门进行组织,这使得难以进行财务绩效分析;(2)政府职员通常缺乏更好的资产管理所需要的专业的不动产专长;(3)政府缺乏足够的资金来开发一个资产管理系统(比如开发或购买一个计算机化的资产管理和会计系统);(4)我国政府会计和财务报告制度正处于转轨期,政府资产的会计处理和报告制度还存在诸多缺点,没有编制会计上的政府合并财务报表,导致政府资产信息很不完善。澳大利亚、加拿大、新西兰等政府资产管理先行国家的政府已经建立并执行了政府资产管理框架,它涉及政府资产的管理者和使用者、资产的分类、信息系统、会计处理和财务报告、绩效度量等多方面<sup>[17]</sup>。政府资产管理框架要有效的必须来自政府最高层,运用于所有层级的政府、政府单位及其附属机构。政府资产管理框架必须阐明政府资产管理的目的,阐明一个政府为何需要购置或保留不动产,如果这种需求不再存在需要采取什么措施。总之,缺乏政府资产管理框架,会带来政府资产管理的一系列相关问题,为了指导政府对政府资产进行管理、监督,该框架应当涵盖以上所有问题。

第八,其他问题。(1)很多单位反映,“房屋及构筑物”等所占用土地的使用权未获得或权属不清,有些未获得房产证。单位使用、管理的房屋等政府资产,普遍存在权属不清的问题。(2)相关管理人员、财会人员的专业素养不足,导致政府在资产管理领域没有专家,这限制了计算机化政府资产数据库系统所能够发挥的专长。(3)政府资产的实物特征、财务资料等方面的统计数据以及资产的价值,是不可靠的。(4)政府资产管理有助于政府部门履行其职责,这还没有在政府战略规划和预算过程中被恰当地承认。(5)缺乏一个恰当的政府资产管理单位/部门,缺乏管理政府资产的恰当战略,缺乏恰当的管理程序,缺乏IT运用。

### 三、改进政府资产管理的建议

#### (一)建立政府资产管理框架

不建立恰当的资产管理法律和制度框架,政府不可能进行有效的资产管理。恰当的、良好的政府资产管理模型,应当能够帮助政府澄清和界定其不动产的类别,并监督、控制资产的职能和财务绩效<sup>[18]</sup>。一个政府资产管理框架能够为政府提供高级的工具和战略,以提升政府管理公共资产的效率、效果,也有可能提升公共服务的质量。公共资产管理框架能够确保在整个资产管理中做出最优的决策,提供更好的资产寿命周期程序,选择最恰当的资产、改善资产购置和服务提供程序、优化资产绩效、提供恰当的资产处置程序。通过运用政府资产管理框架,通过持续地提升人力资源的素养,政府能够改进其资产识别和记录系统,

重新规划其资产需求和公共服务提供职能,一体化资产生命周期程序,强化组织、法律、管制方面的安排,以及进行充分的绩效度量。因此,政府资产管理框架能够提升公共资产管理的效率、效果、透明度和受托责任,并提升公共服务的质量<sup>[9]</sup>。诸多国家建立了政府资产管理框架,例如,美国州政府资产管理框架包括集中式管理的权威机构、法律和管理框架、管理信息系统、绩效评价、资产组合(分类)管理以及财务会计。澳大利亚新南威尔士州的全面资产管理框架包括资产需求管理、生命周期资产管理、风险管理、价值管理、公共服务规划与提供的跨部门协调。Rymarzak and Trojanowski<sup>[9]</sup>认为,波兰政府资产管理过程的基本要素包括政府资产的界定与管理导向的分类、每个政府资产的市场价值及其变动分析、为了资产管理而定期对政府资产进行市场调查、对每个资产和决策进行分析、在政府机构中建立恰当的IT系统来支持资产管理以及在组织中有负责管理资产的团队或部门。Kaganova and Mckellar<sup>[9]</sup>认为,政府资产管理模型包括根据资产与政府职能之间的关系对资产进行分类,建立资产数据库,组建一个部门来负责资产管理,阐明政府资产在实现政府目标中的战略作用,以及执行政府资产组合(分类)管理实务。当然,践行政府资产管理的各个组织可能有文化差异、面临不同的经济社会环境等,这些差异应当在政府资产管理框架中予以考虑。建议政府资产管理框架包含以下内容:

第一,带有较强法律安排的政策框架。各级政府需要有一个共同的法律和管制框架,它清晰地界定各级政府及政府部门对其资产的权威。在实务上,还要制定政府资产管理相关的指南、工具。法律和指南应当可行、适用于政府管理其资产的需要。针对政府资产管理周期中的预算、购置、持有、处置等有关的决策,使用理性的标准和书面的规则。

第二,完整地界定政府资产,并基于功能、经济性质、财务目的等标准对政府资产进行分类,建立资产组合进行分类管理,为每类资产设立长期战略,为不同类别的资产设定差异化的管理目标。

第三,政府(机构)的资产需求管理和资产预算。政府针对每个资产的财务政策、责任、持有或处置决策,应当在很大程度上取决于为何需要该资产、如何使用该资产。一个建筑物被用作一个核心的职能比如用作市政办公大楼,或者用作社会职能比如用于放映电影,这将影响进一步的资产管理方法和决策。为了提升政府资产持有、占用等的效率,政府的资产需求和资产预算应当与政府目标、政府职能、提供公共服务的需求相匹配、紧密结合,这必须在整个政府范围内进行辩论并达成一致。政府的目标可能包括有效地提供强制性的公共服务,产生收入来为政府职能筹资,提升城市的文化品位,改善城市的实物面貌,或者减低给非政府组织和资产的社会使用者的补贴。

第四,资产记录系统。有效的政府资产管理日益需要资产信息的可获得性及其在不同的组织、项目以及治理的各个层级之间共享,运行良好的政府资产数据库系统是资产管理的奠基石。该系统所包含的信息应当使得政府能够迅速地评估其所拥有的资产,不动产的数量、类型及其所处位置,需要做什么决策,以及通过恰当的价值评估方法更新资产的价值。它能够收集来自资产使用者的资产数据、记录各种类型的政府资产,政府资产的实物、财务、法律、经济等方面的特征都是相关的。

第五,政府资产会计与报告。政府资产管理既需要借助政府会计系统对政府资产进行会计处理和报告,又需要基于现行财务、会计制度进行一定的创新。资产管理的财务方面包括会计、审计、估价方法、方案分析等<sup>[9]</sup>。系统地分析评价政府会计制度和会计准则、财务报告,能够为改进或加强政府资产管理程序的效率、效果提供有用的反馈。对不动产及其类别、投资项目进行深入的财务分析,为不动产或其组合编制运营报表,量化、监督政府不动产的租户、使用者所获得的直接、间接补贴,资产的状况及其价值确定等,确定特定资产项目或某类资产的估价标准,执行一个完整的、清晰的、标准化的资产报告模式,都需要政府资产会计与报告的支持。

第六,政府资产绩效评价。根据战略标准(比如成本效率、足够的投资回报或负责的可控的补贴),定期评估每个资产和每类资产的财务绩效。针对项目、资产和资产组合进行深度的财务分析,改进政府资产管理的效率和效果。财务管理的目标是确保资产管理的效率提升,能够使民众得到更大的社会和经济方面的福利。投资的资源和重复发生的支出,应当会产生真实的、正面的经济福利或社会福利。因此,需要建立一个系统来监督政府资产的使用、促进对资产使用的绩效进行报告,对每个资产进行资产管理并对相应的收入、费用进行会计记录,监督资产的占用情况,对于能够产生收入的资产(即经营性政府资产)编制运营报表。

第七,恰当地引入激励机制和市场导向的管理方法。改进政府与国有企业之间的关系,激励、监督、约束其更高效地管理有关的政府资产。为各个部门中的政府资产管理职员引入问责机制和财务激励机制。一些资产和不动产管理如果外包给企业或个人可能会有更高的效率,那就应当辨别出这样的资产,并开始系统性地使用竞争性的外部合同方,谨慎地引入不动产相关的PPP,适当地对租金放松管制,改进租赁业务。

(二)合理地界定政府资产并进行统一、规范、科学的分类管理

根据《政府会计基本准则》,资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,由政府会计主体控制的,



预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。但是,国内还缺乏政府资产科学、规范的定义,国际上也存在争议。我们可以参照百度百科上对狭义国有资产的定义和分类,对政府资产进行界定和分类。政府资产是由政府拥有或者控制的,预期将导致未来经济利益或服务潜能流入政府的资源,划分为行政事业性政府资产、经营性政府资产(对应于“企业国有权益”,但把“对外投资”以及“出租、出借的政府资产”并入这一类)和资源性政府资产(包括自然资源资产、公共资源)。其中行政事业性政府资产再划分为以下4类:(1)行政事业单位占有使用的资产(维持单位运转);(2)公益性服务资产(社会公众受益),包括公共基础设施(包括这类在建工程)、文化文物资产(将“文物和陈列品”和“旅游资源”中的“历史遗产”归入这一类)、政府储备物资(“外汇资产”可归入这类)、保障性住房、国防资产;(3)信托资产(政府不是所有者但承担信托责任),包括受托代理资产、社会保障基金;(4)其他,包括罚没资产等。

基于功能和财务目标对政府资产(特别是不动产)进行分类,是有效的资产管理的关键,也是国际流行的分类标准<sup>[10]</sup>。发挥不同功能、不同类别的政府资产,其财务目的存在差异,例如,对于行政事业单位占有的资产(比如市政大楼、公安局、医院等),其财务目的是最大化效率、最小化成本。对于具有公益性质供社会使用的资产(比如公交、公园、社会保障房、地铁等),其财务目的是量化和最小化补贴。对于经营性政府资产(比如长期债权投资、长期股权投资等),其财务目的是最大化投资回报。对于资源性政府资产,其财务目的是在可持续发展的基础上获得合理的政府收入。对于政府信托资产,其财务目的是最大程度上维护资产受益人的正当福利。

政府资产的恰当分类,可以增加收集政府资产清单和财务、会计等信息的效率,因为不同类别的政府资产可能需要差异化的信息<sup>[10]</sup>。为了实现其目标,政府可能采用不同的政策、执行不同的战略来管理不同类别的政府资产,即进行分类管理。

### (三)促进政府资产管理信息系统升级

把目前的“行政事业单位资产管理系统”升级为“政府资产管理系统”。主要是要让更多的政府资产进入该系统,比如公共基础设施、有关单位代建代管的政府财政投融资资产项目、资源性政府资产、国有企业中的政府权益等。抓紧时间部署实施集中式的网络化政府资产管理系统模式,让有关政府部门、事业单位、国有企业等方便地通过网络化的政府资产管理系统实施相应政府资产的实时管理,财政部门可以通过资产动态管理信息系统进行数据收集和动态联网,实现资产动态监管。在努力推进政府资产管理信息化建设的同时,还要加强资产管理信息系统与预算系

统、会计核算系统、政府采购系统、国库集中支付系统、非税收入管理系统的对接,实现信息共享共用,促进资产管理与会计核算、政府采购、国库集中支付、非税收入管理的有机结合,各个部门能够及时分享信息,并且可相互交流,以进一步提升资产管理工作效率。加强日常监督管理,完善政府资产统计报表制度,监督各单位及时更新政府资产信息和数据,确保资产信息最新、最精准、最公开。要组织力量研究解决政府资产管理系统操作难的问题,切实实现系统操作简便、灵活,让用户感觉到系统好用、喜欢使用。

### (四)恰当地对政府不动产进行价值评估

在政府资产管理中,政府不动产的估价在概念和方法上都是最具挑战性和争议性的话题。关键的估价问题包括:(1)不是所有的政府不动产都可能被交易或在私人部门中有可比的项目;(2)许多政府资产具有难以量化的社会价值;(3)政府不动产的价值取决于资产种类和政府机构可能施加的限制,并非总是已知的;(4)政府不动产的估价标准难以引入并获得支持;(5)估价是一种昂贵的程序,因此对纳税人施加的成本也是个问题;(6)会计上记录政府不动产的价值对于政府资产管理目的的有用性。会计上的标准方法是计算政府不动产的原值减去折旧后的净值,更现代的会计制度可能要求定期重估价,包括对通货膨胀进行调整。然而,从资产管理角度看,账面价值可能与市场价值无关,而市场价值才是审慎的政府资产持有或处置决策所需要的。有些政府资本资产难以估价,估价和折旧信息获取成本高且没有多大用处,例如公共基础设施、国防资产、文化文物资产、自然资源等。在英国,近年来文化文物资产方面的会计要求已经提出要计量其经济价值,并包括在年度报告和财务报表中,不仅仅是表外披露而已,但有证据表明,这一要求已经导致地方政府出售文化文物资产成为普遍现象<sup>[7]</sup>。因此,必须进行价值评估的成本效益分析,谨慎思考哪些政府不动产需要进行价值评估,对于可行的价值评估,引入科学的资产估价模式,并且,在对未入账的政府不动产进行估价时,不一定需要聘请中介机构,以免发生高额的评估费用。例如可以采用基于历史成本资料的历史成本法、以工程概算为基础的重置成本法,或者以1元名义金额入账。

### (五)改进政府资产会计与财务报告实务

在现行会计实务中,行政事业单位房屋、构筑物、建筑物、公共基础设施等在建工程存在大量的已竣工、已投入使用,但未办理决算移交的情况。工程建设期间(代建单位)使用的是基本建设单位会计制度,在2013年之前基建都不纳入单位(投资方或承建方,经常是有关的行政事业单位)的大账,如果不办理决算移交的话,基建形成的资产就不会进入投资方或承建方的账务系统,而是保留在代建

单位的账上,代建单位还可能利用基建形成的资产进行投融资等活动,导致资产管理和产权上的混乱。但是,新《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》实施后,要求所有的在建工程除了继续使用基本建设单位会计制度进行核算外,还要定期(比如每个月)纳入有关行政事业单位的大账。因此,随着基建工程的进行,所形成的政府资产会逐渐在有关行政事业单位的大账中予以资本化,最终的竣工决算移交可能影响资本化的金额。鉴于此,如果行政事业单位严格统一执行新《行政单位会计制度》《事业单位会计准则》,这个问题便可适当地解决。通过在建工程新增的固定资产、公共基础设施等定期纳入相关行政事业单位的大账,实物上仍然是由相关部门占用或代管。对于历史上形成的、未纳入相关行政事业单位大账的代建代管固定资产、公共基础设施等资产,则可以通过历史成本资料、恰当的估价方法等重新纳入相应行政事业单位的大账。

为了确定固定资产的净值,新的会计制度提出了规范的折旧政策。但是,如何确定固定资产的初始账面价值、哪些固定资产应当提取折旧、折旧年限等在会计制度上都缺乏统一规定,少数单位已经对固定资产提取了折旧,导致单位之间的固定资产净值不可比。因此,为了便于政府资产管理,需要统一、细化固定资产的折旧政策,比如合理确定固定资产的初始账面价值,列示应当提取折旧的资产类别,阐明可以不提折旧的情形,列示各大类政府资产的使用寿命等。

根据我国的预算会计改革进程,党的十八届三中全会决议,2014年8月31日修订的新《预算法》,2014年12月12日国务院批转的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,财政部颁布的《政府会计准则——基本准则》以及四项政府会计具体准则,更多地使用权责发生制进行会计核算是一种趋势,而权责发生制会计能够更全面地确认、计量政府资产,能够为合理、有效的政府资产管理提供更加准确的信息。因此,我们应当抓住机遇,改进政府资产会计与财务报告实务,合理利用政府合并资产负债表为政府资产综合管理服务。但是,类似于企业的资产比如政府机构的办公楼、设备,应当与政府特殊的资产比如公共基础设施、国防资产、文化文物资产相区别,并非所有的政府长期资产都要在资产负债表中确认为资产,有些只需要在表外披露,例如国防资产、文化文物资产、自然资源资产。

#### 四、需要地方政府层面协调解决的政府资产管理事宜

全面、系统、高效的政府资产管理涉及到各级、各类行政、事业单位、国有企业等主体甚至民营企业和个人,牵涉到错综复杂的利益格局,需要执行各个层面的法律、规章、

制度等,因此需要政府高层的重视、参与、决策。建议地方政府层面着手协调解决的政府资产管理事宜包括:

第一,加强政府资产管理中的组织管理。(1)初始阶段成立政府资产管理工作组,领导初始阶段的资产管理改进。由书记或省(市)长牵头,包括的成员来自人大、政协、纪委、政府办公厅、发改委、国资委、财政局、机关事务管理局、政府资产的主要占用机构、学术界专家、IT专家等。政府资产尽管由国家统一所有,但占用、支配、管理具体政府资产的单位/部门很多,因此很有必要成立高位的工作组,为统一管理政府资产扫清障碍。(2)组建一个集中式的资产管理部门,其负责制定和执行政府资产的战略、计划和具体的行动。将所有资产管理集中在一个部门或办公室,同时为所涉及的不同资产管理部门引入统一的规则。尽可能广泛地使用政府其他部门所提供的现有资产管理服务(比如资产会计核算和资产报告),这样就不会业务重复。

第二,建立并实施政府资产管理框架。从理论以及国际经验角度,政府资产管理框架应当包含的内容有法律法规政策、政府资产的定义与科学分类、资产需求分析和资产预算、资产寿命周期分析、资产管理信息系统、政府资产会计与报告、政府资产绩效评价、激励机制和市场导向的管理方法等。但是,什么样的政府资产管理框架适合于地方政府,还需要加强理论研究、深入相关机构进行调研、反复论证,形成初步的政府资产管理框架进行试点。因此,需要组建高位的专家组着手建立政府资产管理框架,并研究实施机制。

第三,促进有关行政事业单位改进政府资产会计与报告实务。长期以来,我国的预算会计忽视了政府资产的会计核算和报告,大量的政府资产(比如公共基础设施、在建工程、文化文物资产等)没有进入预算单位或财政部门的预算会计系统。可喜的是,财政部近年来正在大力推进政府会计改革,趋势是越来越多地运用权责发生制会计基础、编制权责发生制政府综合财务报告。通过运用新近颁布实施或即将颁布的有关政府会计制度和准则,更多的政府资产可以进入政府会计系统和财务报告。因此,市政府层面应当抓住机遇,通过继续教育等方式促进有关的行政事业单位强化政府资产会计与报告实务,为政府资产管理提供更加全面、可靠的财务和非财务信息。

第四,加强政府资产管理人力资源建设。专业人员的缺乏是资产管理的瓶颈。例如,Mardiasmo et al.<sup>[11]</sup>研究发现,印度尼西亚政府资产管理改革停滞不前的原因包括人力资源的不足、受托责任意识不足等,进而建议引入资产经理职位。政府资产管理涉及到形态各异的资产类别,特别是多种多样的不动产。资产管理需要职业化的不动产专长、实物规划、工程技术、IT技术、公共财务和政府会计、价值评估等方面的人才。吸引高素养、有干劲的专家进入资

产管理部门,关键在于政府的财务实力、制度设计上的激励等。比如,不能提供有竞争力的工资、缺乏激励机制、缺乏训练、士气低下等。因此,应当通过招聘、加强培训与后续教育、建立专家库等方式加强资产管理组织中的人力资源建设。

第五,用透明、问责、绩效来激励政府资产管理的良性发展。政府资产管理者是理性的经济人,其负责任、高效的资产管理行为需要有一定的激励机制加以引导。存在责任的政府资产管理者,定位于为全体人民谋福利,是有效的政府资产管理改革的先决条件之一。占有、使用或控制政府资产的机构应当承担资产管理决策的责任。为了监督政府资产管理受托责任和度量绩效,需要有问责机制和绩效标杆。对于政府资产管理者,可以在整个管理链条上设计恰当的激励机制,对其管理行为进行约束、监督、激励,比如作为其绩效考评、问责、效能的一个组成部分,也可以设计一套“政府资产管理绩效指标体系”。同时,公开、透明的政府资产管理程序及其结果,也有利于政府资产管理的良性发展。●

#### 【参考文献】

- [1] RASOLONJATOVO H, LANDE E, HARISON V. Active Asset Management: Feasibility in Malagasy Municipalities[J]. Public Money & Management 2015, 35(6): 417-422.
- [2] 陆庆平.服务国家治理、全面加强政府资产管理[J].中国财政 2015(23): 53-54.
- [3] 吕世光,张金成.政府资产管理与顾客导向的服务理念[J].中国行政管理 2007(3): 57-59.
- [4] 林钢,武雷.政府会计改革难点问题探讨(上)——关于会计主体界定与政府资产界定问题[J].财务与会计 2015(9): 60-61.
- [5] 张璟华.浅议公共基础设施管理与核算[J].新会计, 2016(3): 61-62.
- [6] KAGANOVA O, MCKELLAR J. Managing Government Property Assets: International Experiences[M]. Washington DC: The Urban Institute Press. 2006.
- [7] ELLWOOD S, GREENWOOD M. Accounting for Heritage Assets: Does Measuring Economic Value ‘Kill the Cat’? [J]. Critical Perspectives on Accounting, 2016, 38(7): 1-13.
- [8] HANIS M H, TRIGUNARSYAH B, SUSILAWATI C. The Application of Public Asset Management in Indonesian Local Government: A Case Study in South Sulawesi Province [J]. Journal of Corporate Real Estate 2011, 13(1): 36-47.
- [9] RYMARZAK M, TROJANOWSKI D. Asset Management of the Public Sector in Poland[J]. Real Estate Management and Valuation 2013, 21(1): 5-13.
- [10] KAGANOVA O, NAYYAR-STONE R. Municipal Real Property Asset Management: An Overview of World Experience, Trends and Financial Implications [J]. Journal of Real Estate Portfolio Management, 2000, 6(4): 307-326.
- [11] MARDIASMO D, SAMPFORD C, BARNES P. Stagnancy in Indonesia's Reformed State Asset Management Policies and Practices: A Wicked Problem? [C]. Proceedings of the 7th World Congress on Engineering Asset Management (WCEAM 2012), Springer International Publishing Switzerland 2015: 443-457.

## 张国清教授简介

张国清,男,江西崇仁人,博士,厦门大学管理学院会计系教授、博士生导师。兼任财政部首届政府会计准则委员会咨询专家、中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会委员、中国会计学会财务成本分会理事,2012—2013年度美国圣路易斯华盛顿大学奥林商学院会计系访问学者。从事成本会计、政府及非营利组织会计、内部控制与公司治理等教学工作。主要研究领域包括公共财务与政府会计、资本市场会计与审计、公司治理与内部控制、公司环境信息披露等。在国内外权威刊物发表论文30余篇,出版专著1部,教材1部(合作)。主持2项国家自然科学基金项目、1项中国会计学会重点项目、1项福建省社会科学一般项目,参与多项国家级课题、省部级课题与横向课题。入选2011年度“福建省高校新世纪优秀人才支持计划”。